



**FILIPPE SIMÕES
MARTINS**

**RELATÓRIO DE ESTÁGIO – AUDITORIA AOS
INVENTÁRIOS**



**FILIPPE SIMÕES
MARTINS**

RELATÓRIO DE ESTÁGIO – AUDITORIA AOS INVENTÁRIOS

Relatório de Estágio apresentado à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Auditoria, realizado sob a orientação científica da Professora Doutora Sandra Maria Geraldês Alves, Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Dedico este trabalho aos meus pais, ao meu irmão e à minha namorada.

o júri

presidente

Professora Doutora Carla Manuela Teixeira de Carvalho

Professora Adjunta, Universidade de Aveiro

orientador

Professora Doutora Sandra Maria Geraledes Alves

Professora Adjunta, Universidade de Aveiro

arguente

Professora Doutora Fernanda Cristina Pedrosa Alberto

Professora Coordenadora S/ Agregação, ISCAC – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

agradecimentos

Quero agradecer ao Dr. Armando Tavares, ao Dr. Avelino Antão, e ao Dr. João Paulo Marques pela oportunidade de realizar o estágio curricular na CFA - Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda. A todos os meus colegas pelos conhecimentos transmitidos sem os quais a elaboração deste relatório não seria possível.

À minha orientadora, Professora Sandra Alves, agradeço por toda a ajuda, conselhos e pelo tempo despendido na orientação do relatório.

Agradeço à minha namorada por todo o incentivo e ajuda que me deu ao longo deste período.

Aos meus pais, um muito obrigado pois sem eles nunca teria sido possível o meu percurso académico.

palavras-chave

Inventários, auditoria financeira, procedimentos de auditoria, amostragem.

resumo

O presente relatório de estágio foi elaborado no seguimento da realização de um estágio curricular na empresa Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda. (CFA), como parte do Mestrado em Contabilidade, Ramo Auditoria.

Neste sentido, é propósito deste relatório expor o trabalho desenvolvido sobre o tema dos inventários no âmbito de uma Certificação Legal das Contas.

Numa primeira abordagem serão relatados os conceitos teóricos, apresentados no normativo contabilístico e nas normas de auditoria sobre o tema de auditoria financeira, mais especificamente a área dos inventários.

Através da aquisição de conhecimentos durante o estágio, foi realizado trabalho de campo no âmbito de auditoria financeira aos inventários. Assim, no decorrer do desenvolvimento do trabalho, aprofunda-se, através da explicação dos testes e análises efetuadas, a validação da área dos inventários.

keywords

Inventories, financial audit, audit procedures, sampling.

abstract

This internship report was prepared following the completion of an internship at Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda. (CFA), as part of the Master of Accounting, Auditing Branch.

In this sense, it is the purpose of this report to expose the work developed on the subject of inventories within the scope of a Legal Certification of Accounts.

In a first approach will be reported the theoretical concepts, presented in the accounting standard and the auditing standards on the subject of financial auditing, more specifically the area of inventories.

Through the acquisition of knowledge during the internship, field work was carried out in the context of financial audit of inventories. Thus, during the development of the work, the validation of the inventories area deepens through the explanation of the tests and analyzes performed.

Índice Geral

Índice de Figuras	ii
Lista de abreviaturas	iii
Introdução	1
1- Enquadramento teórico	3
1.1. Auditoria financeira	5
1.2. Conhecimento da entidade	5
1.3. Asserções	6
1.4. Amostragem em auditoria	8
1.5. Inventários	8
1.5.1. Reconhecimento e a mensuração dos Inventários	9
1.5.2. Sistemas de Inventário	11
1.5.3. Fórmulas de custeio	14
1.5.4. Perdas em Inventários	16
1.6. Auditoria aos inventários	16
1.7. Procedimentos de auditoria aos inventários	17
2- Apresentação da entidade acolhedora	21
2.1 CFA - Cravo Fortes Antão & Associados, SROC, Lda.	23
2.2 Setores de atividade	24
2.3 Sistema interno de controlo de qualidade	24
3- Descrição das atividades desenvolvidas	27
3.1. Trabalho desenvolvido	29
3.2. Papéis de trabalho efetuados na área dos Inventários	29
3.2.1. Comparação do inventário	29
3.2.2. Teste aritmético ao inventário	30
3.2.3. Teste às contagens físicas	31
3.2.4. Corte de operações de compras	33
3.2.5. Corte de operações de vendas	34
3.2.6. Teste à valorimetria final das Mercadorias e Matérias-primas através de faturas de compra	35
3.2.7. Teste à valorimetria final das Mercadorias e Matérias-primas através de mapa de compras	35
3.2.8. Teste ao Valor realizável líquido através de mapa de vendas	36

3.2.9. <i>Stock</i> sem Rotação e Variação dos Custos Unitários	37
4- Análise e apreciação crítica do estágio	39
Conclusão	43
Referências bibliográficas	45

Índice de Figuras

Figura 1 - Comparação Inventário.....	30
Figura 2 - Teste Aritmético	31
Figura 3 - Contagens Físicas	32
Figura 4 - Corte de operações de compras	33
Figura 5 - Corte de operações de vendas.....	34
Figura 6 - Teste à valorimetria final das Mercadorias e Matérias-primas através de faturas de compra	35
Figura 7 - Teste à valorimetria final das Mercadorias e Matérias-primas através de mapa de compra	36
Figura 8 - Teste ao Valor realizável líquido através de mapa de vendas	37
Figura 9 - <i>Stock</i> sem Rotação e Variação dos Custos Unitários.....	38

Lista de abreviaturas

CFA – Cravo, Fortes, Antão & Associados SROC, Lda.

CMP - Custo Médio Ponderado

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CMVMC – Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas

DL – Decreto-Lei

DRA – Diretrizes de Revisão/Auditoria

FIFO – *First In, First Out*

IPSS - Instituição Particular de Solidariedade Social

ISA – *International Standard on Auditing*

ISQC - Norma Internacional Sobre o Controlo de Qualidade

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NIC – Norma Internacional de Contabilidade

NTRA – Normas Técnicas de Revisão / Auditoria

ROC – Revisor Oficial de Contas

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

VRL – Valor Realizável Líquido

Introdução

O presente relatório de estágio tem como principal objetivo a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Auditoria.

O estágio curricular foi desenvolvido na área da auditoria financeira na empresa CFA - Cravo, Fortes, Antão & Associados, Sociedades de Revisores Oficiais de Contas, Lda., adiante designada CFA.

No decorrer dos seis meses do estágio curricular estive integrado numa equipa de auditores experientes, acompanhando e desenvolvendo as principais tarefas que são incumbidas a um auditor.

À medida que fui tendo contacto com várias empresas, foi despertando o meu interesse na área dos inventários, já que é uma área que é diferente de empresa para empresa, o que obriga a que o trabalho efetuado nunca seja igual.

A enorme diversidade da área dos inventários e o alargado número de procedimentos que é necessário efetuar são as principais razões que me levaram a abordar este tema no presente relatório.

A massificação da informação produzida pelos, cada vez mais, aperfeiçoados sistemas informáticos tem dotado os gestores de modernas ferramentas.

Para o Revisor Oficial de Contas isso dá azo a novos desafios, já que o obrigará a estar melhor preparado para que o seu serviço corresponda ao pretendido.

Este relatório tem como objetivo principal partilhar um conjunto de procedimentos que deverão ser efetuados por um auditor durante o trabalho de análise aos inventários, baseando-se nas normas contabilísticas e nas normas de auditoria.

O relatório está dividido em quatro partes. A primeira é relativa ao enquadramento contabilístico dos inventários e o papel da auditoria nessa área cujo objetivo é dar a conhecer a legislação e

enquadramento dos inventários, quer através das normas contabilísticas, como pelas normas de auditoria; a segunda é a apresentação da entidade acolhedora onde se pretende dar a conhecer a entidade onde decorreu o estágio; a terceira apresenta os trabalhos desenvolvidos sobre a área dos inventários no decorrer do estágio, onde são evidenciados os trabalhos desenvolvidos durante a auditoria com o objetivo da validação da área dos inventários; e a quarta é a análise e apreciação crítica do estágio onde se descreve a forma como o estágio decorreu e a avaliação feita ao mesmo.

1- Enquadramento teórico

1.1. Auditoria financeira

Para Almeida (2014) a auditoria financeira é um processo sistemático de obtenção e avaliação de prova em relação a asserções sobre ações e eventos económicos, efetuado por um terceiro independente, para verificar o grau de ligação entre essas asserções e os critérios estabelecidos, divulgando os resultados aos utilizadores da informação financeira.

Durante a execução de uma auditoria, o auditor testa as asserções inscritas nas demonstrações financeiras apresentadas pelo órgão de gestão. As asserções entendem-se como afirmações sobre acontecimentos ou condições relativas a um determinado período.

É de realçar que a responsabilidade de elaborar as demonstrações financeiras é dos órgãos de gestão, devendo ser preparadas de acordo com o normativo contabilístico aplicável. A auditoria financeira irá apenas averiguar se as mesmas se encontram em conformidade, emitindo o auditor um parecer sobre se as demonstrações financeiras representam ou não de forma verdadeira e apropriada a imagem de uma empresa a uma determinada data, e se as mesmas estão isentas de erros materialmente relevantes.

O trabalho do auditor torna-se fundamental para aumentar a transparência e reforçar a credibilidade e fiabilidade da informação financeira prestada às entidades, disponibilizando aos seus utilizadores informação que lhes permita tomarem decisões mais sustentáveis.

Segundo Taborda (2015), o conceito de auditoria é multidimensional, adotando diversas vertentes consoante os objetivos a que se destina, afirmando que, de um modo geral, a auditoria consiste num processo de julgamento assente na recolha e análise de evidências apropriadas e suficientes que fundamentem a opinião do auditor sobre a conformidade das demonstrações financeiras.

1.2. Conhecimento da entidade

De acordo com o § 12 das Normas Técnicas de Revisão / Auditoria (NTRA), para realizar auditoria a uma entidade, o auditor deve possuir conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma antecipada recolha e análise crítica de factos significativos, dos

sistemas contabilísticos e de controlo interno, e dos fatores internos e externos que influenciam a estrutura organizativa e a atividade exercida pela entidade.

A completa compreensão da indústria e dos negócios do cliente e o conhecimento sobre o funcionamento da empresa são essenciais para o auditor realizar uma auditoria adequada (Arens, Elder, & Beasley, 2010).

Então, antes de aceitar o compromisso, o auditor deve obter conhecimento preliminar do negócio, nomeadamente conhecimento sobre o setor, detentores do capital, da idoneidade dos gestores, para avaliar o risco do negócio, decidir a aceitação ou não do compromisso e para a definição de honorários (Tavares, 2012).

Assim, antes da aceitação do compromisso, o auditor deve fazer uma avaliação do cliente, da entidade e do seu meio envolvente para analisar se deve ou não aceitar o compromisso e realizar o trabalho.

A aquisição do conhecimento do negócio é um processo constante e acumulativo de recolha e apreciação de informação, e apesar de ser recolhida na fase do planeamento, vai sendo complementada durante o decorrer do trabalho.

Este conhecimento do negócio pode ser obtido através de várias fontes, como experiência anterior no setor de atividade da entidade, indagação junto do pessoal da gestão e auditoria interna, caso exista, leitura e análise de relatórios anteriores, visitas às instalações da entidade e até debate com clientes, fornecedores e auditores que prestaram anteriormente serviços à mesma entidade.

1.3. Asserções

Ao formular uma opinião sobre as demonstrações financeiras, o revisor está a opinar sobre as asserções contidas nas mesmas. Asserção é o conjunto de informações fornecidas, quer explícita, quer implicitamente, pelos gestores através das demonstrações financeiras.

A segurança relativamente à credibilidade das asserções assenta na satisfação quanto à prova recolhida em resultado dos procedimentos seguidos.

O objetivo da recolha de provas, e o que estas podem provar, são, fundamentalmente, as asserções da gestão (Hayes, Dassen, Schilder, & Wallage, 2005).

Complementando a ideia anterior, Arens, Elder, & Beasley (2008) referem que as asserções estão diretamente relacionadas com os princípios contabilísticos. Tais asserções são parte do critério que a gestão utiliza para registar e divulgar a informação contabilística no relato financeiro.

As asserções compreendem:

- Ocorrência: as transações e acontecimentos que se encontram reconhecidos ocorreram e dizem respeito à entidade;
- Plenitude: todas as transações e acontecimentos que deveriam ser reconhecidos foram reconhecidos;
- Rigor: quantias e outros dados relativos a transações e acontecimentos reconhecidos foram apropriadamente reconhecidos;
- Corte: transações e acontecimentos foram reconhecidos no período contabilístico correto;
- Classificação: transações e acontecimentos foram reconhecidos na conta correta;
- Existência: titularidade e existência física;
- Direitos e obrigações: um ativo ou um passivo configuram direitos e obrigações da entidade;
- Valorimetria/mensuração: quais são os critérios valorimétricos de valorização dos inventários, e se estes se encontram reconhecidos pelos valores corretos;
- Apresentação e divulgação: um elemento é divulgado, classificado e descrito de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.

1.4. Amostragem em auditoria

O aumento significativo dos custos de auditoria no caso de se proceder ao exame integral de todos os itens da população representa a relação custo-benefício da auditoria. Além desta relação, a dificuldade e complexidade em procurar e analisar provas relativas a todos os itens da população, quando o seu número é de tal modo grande que seria impossível com um conjunto de recursos razoável, são apontadas por Carmelo (2006) como dois argumentos favoráveis à utilização da amostragem em auditoria.

Segundo Boynton, Kell, & Johnson (2001), amostragem de auditoria é a aplicação de auditoria a menos de 100% dos itens compreendidos numa população relevante para a auditoria, como um saldo de conta ou classe de transações, com o objetivo de avaliar algumas características da população.

Desta forma, todas as unidades de amostragem têm uma probabilidade de seleção, a fim de proporcionar ao auditor uma base razoável sobre a qual possa tirar conclusões acerca de toda a população (*International Standard on Auditing (ISA) 530 - Audit sampling*, § 5).

1.5. Inventários

Segundo o §6 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 18 - Inventários, os inventários são “ativos detidos para venda no decurso normal do negócio; ativos que se encontram em processo de produção para venda; e matérias-primas e materiais a serem consumidos no processo de produção ou de prestação de serviços”.

Como ativos detidos para venda no decurso normal do negócio temos, por exemplo, as mercadorias, os produtos acabados, os subprodutos e os resíduos. Segundo Moraes & Lourenço (2004), as mercadorias são bens adquiridos e detidos pela entidade com o objetivo de proceder à sua venda no decurso normal do negócio sem que sejam submetidos a qualquer processo de transformação. Os produtos acabados são bens de carácter principal que decorrem de um processo de transformação de matérias-primas em produtos que serão vendidos ao consumidor final ou a entidades comerciais. Os subprodutos são bens de carácter secundário oriundos de um

processo de transformação de matérias-primas em produtos acabados e são obtidos conjuntamente com os produtos principais devendo ser mensurados ao valor realizável líquido. Os resíduos são bens de natureza residual que advêm inevitavelmente do processo de transformação de matérias-primas em produtos acabados e subprodutos e são obtidos conjuntamente com os produtos principais.

Como exemplos de ativos que se encontram em processo de produção para venda temos os produtos intermédios, os produtos em curso e os trabalhos em curso. Os produtos intermédios são bens que derivam de um processo de transformação de matérias-primas em produtos perfeitamente distintos e suscetíveis de armazenamento ou incorporação posterior. Os produtos em curso são bens que, num determinado momento, se encontram em fase de transformação ou incorporação, não sendo possível, nem a sua individualização, nem o seu armazenamento, nem a sua venda. Os trabalhos em curso são trabalhos que, num determinado momento, se encontram em fase de formação (Morais & Lourenço, 2004).

Os inventários são ativos correntes, já que se espera que sejam realizados, ou pretende-se que sejam vendidos ou consumidos no decurso normal do ciclo operacional da entidade.

1.5.1. Reconhecimento e a mensuração dos Inventários

Segundo Silva (2006), os inventários devem ser reconhecidos quando for provável a obtenção dos respetivos benefícios económicos, o que se verifica quando se consegue assegurar que a entidade irá receber o retorno associado ao ativo e assumir o correspondente risco que lhe está imputado, e ainda o seu custo possa ser determinado com fiabilidade.

O §9 da NCRF 18 - Inventários, refere que “a mensuração dos inventários deve ser efetuada ao custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo”.

Os inventários devem ser mensurados ao custo ou ao valor realizável líquido, dos dois o mais baixo, já que o custo dos inventários pode não ser recuperado, devido à deterioração física, obsolescência, diminuição do preço de venda ou aumento dos gastos que a entidade antecipa suportar para terminar ou vender os respetivos inventários.

O custo dos inventários deve incluir todos os custos associados à compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atual (NCRF 18, §10).

Os custos associados à compra, são os custos de transporte, manuseamento, seguros, direitos de importação, que têm de ser incluídos no custo dos inventários e ainda todos os custos existentes para colocar os inventários na sua atual condição e localização atual. No caso de mais do que um inventário, em que esses custos não são separadamente identificáveis, o transporte e o manuseamento é repartido de acordo com a quantidade ou o peso, enquanto os seguros e os direitos de importação são repartidos de acordo com o seu valor. De igual modo, os descontos, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos ao custo da compra, sendo repartidos de acordo com o seu valor (NCRF 18).

Os custos de conversão englobam os custos diretamente relacionados com a produção, a imputação sistemática de gastos industriais fixos e variáveis que sejam incorridos na produção e em algumas circunstâncias incluem também os custos financeiros (NCRF 18, §12). São excluídas da valorização as quantias anormais gastas na produção, quer seja mão de obra, matérias ou outros custos de produção, os custos de armazenagem, os gastos administrativos e os custos de venda.

A imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão tem como base a capacidade normal das instalações de produção, ou seja, tem como base a produção que é esperada atingir em média durante uma quantidade de períodos em circunstâncias normais. Pode também ser usado o nível real de produção caso este se aproxime da capacidade normal (NCRF 18, §13).

Nos casos em que a produção é inferior à produção normal, os gastos gerais de fabrico não imputados aos produtos são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

1.5.2. Sistemas de Inventário

A contabilização das compras e das vendas dos inventários está dependente do tipo de sistema de inventário adotado por cada empresa. Existem dois tipos de sistemas de inventário, o permanente e o intermitente ou periódico.

1.5.2.1. Sistema de inventário permanente

O inventário permanente permite à entidade conhecer a margem bruta obtida pela empresa após cada operação de venda, já que ao mesmo tempo que se regista o rendimento resultante de cada venda, regista-se também o gasto suportado com a entrega da mercadoria. Cada operação de venda dá origem a dois registos simultâneos, um pelo rendimento e outro pelo custo da venda (Lousã & Magalhães, 1993).

Através da aplicação do sistema de inventário permanente, a entidade dispõe a qualquer momento de informação relativa ao valor dos inventários em armazém, ao custo das vendas e também dos resultados por elas obtidos (Santos, 2006).

As entidades que apliquem o sistema de inventário permanente têm de efetuar na mesma a contagem física dos inventários no final de cada período de forma a verificar se houve quebras, falhas, entre outros.

Segundo Day (2008), temos como vantagens da aplicação do sistema de inventário permanente:

- Um controlo rigoroso dos inventários;
- Permanente conhecimento do valor dos inventários em armazém, do custo das vendas e dos resultados obtidos com cada venda;
- Possibilidade de efetuar demonstrações financeiras a qualquer momento, sem a necessidade de efetuar inventariação física no momento a que reportam as demonstrações, sendo que as falhas podem ser facilmente detetadas e corrigidas;
- Através da comparação das contagens físicas com os elementos contabilísticos, verificar a existência de quebras, falhas, sobras, entre outros.

Das desvantagens do uso do sistema de inventário permanente são de destacar:

- Exigência de pessoal especializado na sua elaboração;
- É um método trabalhoso;
- Custo de aplicação elevado, devendo ter em atenção que o custo da informação não deve exceder o seu benefício.

De acordo com o art.º 12º do DL nº 98/2015 de 2 de junho, é obrigatória a aplicação do sistema de inventário permanente em entidades a que seja aplicável o SNC, com atenção às exceções mencionadas no mesmo artigo e referidas abaixo.

Segundo o art.º 12º do DL nº 98/2015 de 2 de junho, ficam dispensadas as microentidades (nº2) e as entidades com as seguintes atividades:

- Agricultura, produção animal, apicultura e caça (nº4);
- Silvicultura e exploração florestal (nº4);
- Indústria piscatória e aquicultura (nº4);
- Pontos de vendas a retalho que, no seu conjunto, não apresentem, no período de um exercício, vendas superiores a 300.000€ nem a 10% das vendas globais da entidade em questão (nº4);
- Atividades que consistam maioritariamente na prestação de serviços, considerando-se as que apresentem, no período de um exercício, um custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas que seja inferior a 300.000 € e não ultrapasse 20% dos respetivos custos operacionais (nº5).

As entidades estão obrigadas a adotar este sistema caso o seu negócio ultrapasse 2 dos 3 seguintes critérios: balanço superior a 350.000€; volume de negócios superior a 700.000€; mais de 10 funcionários.

1.5.2.2. Sistema de Inventário intermitente/periódico

As entidades que não são obrigadas a aplicar o sistema de inventário permanente podem optar por aplicar o sistema de inventário intermitente ou periódico.

O sistema de inventário intermitente consiste no apuramento do valor das existências apenas no final do período contabilístico, sendo o respetivo valor determinado com base nas existências iniciais, as compras efetuadas e as existências finais determinadas na sequência da contagem física das mesmas (Morais & Lourenço, 2004).

O custo é apurado no final de cada período contabilístico, após ser efetuada a contagem física dos inventários, e o CMVMC é apurado com base nos inventários inicial e final, nas compras realizadas durante o período e nas regularizações de inventários registadas no mesmo período, de acordo com a seguinte fórmula:

$$\text{CMVMC} = \text{Existências iniciais} + \text{Compras} \pm \text{Regularizações (quebras, sobras, sinistros, entre outros)} - \text{Existências finais}.$$

Na contabilização da entrada de inventários, não se movimenta a conta de inventários, mas apenas a conta de compras, sendo apenas saldada por contrapartida da conta de inventários no final do período.

Com este sistema, só se consegue calcular o valor dos inventários após a contagem física dos inventários, e apenas após esse procedimento é que se podem valorizar os mesmos. Este método tem como inconveniente o facto de exigir bastante tempo e por norma obrigar o armazém a estar parado durante o período das contagens (Amat, 2006).

Das vantagens do uso do sistema de inventário intermitente destacam-se:

- Facilidade de aplicação;
- Não necessita de pessoal especializado na sua elaboração;
- Gastos menores para a entidade.

O sistema de inventário intermitente tem como grandes desvantagens:

- Não se conhecer o valor dos inventários em armazém a qualquer momento, sendo necessário proceder à contagem física.
- Não servir os propósitos da gestão, já que a informação sobre os resultados da empresa depende sempre de uma contagem física;
- Não permitir uma gestão tão eficaz, como a aplicação de medidas atempadas para combater faltas de controlo sobre as existências.

1.5.3. Fórmulas de custeio

Os métodos de custeio das saídas indicados na NCRF 18 são o Custo Específico, Custo Médio Ponderado (CMP) e *First In, First Out* (FIFO).

A empresa pode decidir qual dos procedimentos pretende adotar, tendo de utilizar o mesmo critério para todos os bens de natureza ou uso semelhantes, podendo, no entanto, utilizar diferentes fórmulas de custeio para grupos de inventários que tenham características diferentes (Silva, 2006).

1.5.3.1. Custo Específico

No caso do critério de identificação específica, os custos dos inventários vendidos ou consumidos e os dos não vendidos nem consumidos correspondem em termos físicos aos efetivamente praticados na aquisição. Já nos restantes critérios isso não acontece, não existindo qualquer pretensão de fazer corresponder o custo das vendas ou das existências finais aos valores diretamente praticados na aquisição, apenas se procedendo a uma simples correspondência contabilística entre valores (Pinto, 2011).

Este método identifica cada bem vendido e cada bem que consta dos inventários, mas só é praticável se se conseguir identificar fisicamente os bens adquiridos em cada compra. Na prática, são poucas as entidades que utilizam o custo específico, pois, este é um método de difícil aplicação, apenas o utilizando entidades onde os bens comercializados sejam de valor unitário

elevado, como por exemplo, ourivesarias, joalharias, comércio de automóveis e de máquinas industriais (Santos, 2006).

1.5.3.2. Custo Médio Ponderado

Neste método o inventário é visto no global, perdendo assim os lotes a sua individualidade. O CMP resulta da média ponderada do custo total dos inventários pelo número de unidades em stock. Assim, cada vez que se reconhece uma nova entrada, o valor do inventário altera. Este método tem como inconveniente o facto de se ter de calcular constantemente o valor médio dos bens (Costa & Alves, 2008).

Este método permite minimizar os problemas que as variações dos custos de aquisição ou de produção provocam, podendo afirmar-se que é um método de custeio realista e que permite seguir os inventários com bastante segurança.

Apesar de a sua aplicação originar menos riscos, apresenta o inconveniente de o custo atual de um dado produto, ao ser ponderado com um preço mais antigo, poder vir a ser substancialmente alterado, podendo afastar-se do seu valor real. No entanto, este é o método mais utilizado na prática e também o de mais fácil aplicação aos processos computadorizados (Borges, Rodrigues, & Rodrigues, 2010).

1.5.3.3. FIFO

Com esta fórmula de custeio o Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC) é valorizado aos preços mais antigos (*first in, first out*), sendo, consequentemente, as existências em armazém valorizadas aos preços mais recentes. Este procedimento leva a que os inventários adquiridos ou produzidos há mais tempo sejam vendidos ou consumidos em primeiro lugar, permanecendo em armazém os inventários mais recentes (Borges et al., 2010).

O FIFO é, segundo Moraes & Lourenço (2004), a fórmula de custeio que melhor reflete a movimentação física dos inventários. Como representa as últimas aquisições ou produções,

representa com mais exatidão o valor exato dos inventários, sendo uma informação mais relevante para a tomada de decisões.

Segundo Borges et al. (2010), a aplicação desta fórmula de custeio origina, em períodos inflacionistas, a que as empresas apurem margens mais elevadas, já que o CMVMC é em função de preços de custo antigos, enquanto as vendas são registadas a preços mais recentes, ou seja, inflacionados. A situação inversa ocorrerá em períodos deflacionistas.

1.5.4. Perdas em Inventários

Existem casos em que o custo dos inventários pode não ser recuperável, e nesses casos é preciso ajustar o valor dos inventários. O ajustamento não pode ser de valor superior ao custo do bem, uma vez que os bens do ativo não devem ser registados por quantias superiores àquelas que previsivelmente resultariam da sua venda (Rosário, 2013).

À data do balanço, sempre que a entidade verifique que o valor realizável líquido (VRL) é inferior ao valor de custo, deverá ser registado contabilisticamente uma perda em inventários. Se, pelo contrário, o custo de aquisição for inferior ao VRL, mantém-se o valor de custo.

Quando as situações que originaram as perdas por imparidade deixarem de se verificar, a quantia do ajustamento deve ser revertida, de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo entre o custo e o VRL. Um exemplo da ocorrência desta situação é quando um bem dos inventários que é escriturado pelo VRL, porque o seu preço de venda diminuiu, ainda é detido num período posterior e o seu preço de venda aumenta (Farinha, 2013).

1.6. Auditoria aos inventários

De acordo com Costa (2010), o trabalho de auditoria efetuado na área dos inventários deve ter como finalidade poder concluir se:

- As políticas e os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com esta área são adequados e se estão, de facto, a ser aplicados;

- Os saldos das contas de inventários estão representados por todos os elementos de propriedade da empresa, que se destinem a ser vendidos, integrados na produção ou a ser consumidos durante o processo produtivo, localizados em armazéns próprios ou de terceiros, em trânsito ou à consignação;
- Os inventários estão mensurados de acordo com o respetivo normativo contabilístico, aplicado de uma forma consistente entre anos;
- O saldo da conta custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas respeita ao período em causa, foi determinado de acordo com o normativo contabilístico aplicável, calculado de uma forma consistente com a utilizada no período anterior e está relacionado com os réditos e/ou inventários contabilizados no mesmo período;
- Todas as informações pertinentes relacionadas com esta área estão adequadamente divulgadas no Anexo.

1.7. Procedimentos de auditoria aos inventários

Os procedimentos de auditoria são métodos ou técnicas indispensáveis para a obtenção de prova como resposta ao risco de distorção material avaliado pelo auditor. Os procedimentos de auditoria aplicados pelo auditor variam de trabalho para trabalho, sendo ajustados para cada caso em concreto, estabelecendo-se de acordo com o julgamento que o auditor faz do trabalho a desenvolver.

Os procedimentos de auditoria dividem-se em gerais e específicos. Os procedimentos gerais têm aplicação nas várias fases da execução do trabalho de auditoria, enquanto os específicos são usados em situações mais concretas (Costa, 2010).

Neste relatório o tipo de procedimentos que são abordados são os testes substantivos.

Os testes substantivos são realizados pelo auditor com a finalidade de obter prova para detetar distorções, materialmente relevantes, nas demonstrações financeiras e constatar a credibilidade que merece a informação divulgada (Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA) 510 - Prova de Revisão/Auditoria, § 9).

Estes podem ser realizados no final do período de referência das demonstrações financeiras ou numa data intercalar. Não obstante, quanto maior for o risco de distorção material, maior é a possibilidade de o auditor considerar mais prudente realizar procedimentos substantivos numa data mais próxima do final do período.

No caso da área dos inventários, a grande maioria dos testes é realizada no final do período contabilístico, após ser facultado pelas entidades o inventário final do período.

Os testes normalmente aplicáveis a esta área são os seguintes: testes às contagens físicas; corte de operações, tanto de compras como de vendas; valor realizável líquido; valorimetria final; rotação de *stocks*; variação dos custos unitários; margens brutas dos artigos; validação do custo de produção.

O teste às contagens físicas consiste na comparação entre as contagens do inventário efetuadas pelo cliente com as contagens efetuadas pelo auditor.

O corte de operações permite ao auditor confirmar que todas as encomendas recebidas até à data da contagem foram incluídas no inventário, no caso das compras, e confirmar que todas as encomendas expedidas até à data das contagens deram origem a saídas de *stock*, no caso das vendas.

O teste ao valor realizável líquido permite verificar o valor realizável líquido dos artigos em inventário no final do exercício, de forma a verificar possíveis perdas em inventários.

A valorimetria final tem como objetivo verificar se os inventários se encontram mensurados de acordo com o normativo contabilístico, isto é, pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

O teste aos *stocks* sem rotação e variação dos custos unitários analisa os artigos sem rotação e a respetiva variação do seu custo unitário entre vários períodos de forma a apurar possíveis perdas nos *stocks*.

Em relação às margens brutas, o teste permite averiguar os artigos que são mais rentáveis para a entidade e até perceber se existem artigos que estão a dar prejuízo.

O teste ao custo de produção verifica, como o nome indica, se o custo de produção está a ser bem calculado, através da validação dos valores dos gastos que lhe estão a ser imputados.

Dada a diversidade que a área dos inventários apresenta, estes testes poderão ter de ser adaptados de entidade para entidade, ou poderão até ser efetuados testes diferentes dos mencionados, conforme as especificidades apresentadas e a necessidade do auditor em validar a área.

2- Apresentação da entidade acolhedora

2.1 CFA - Cravo Fortes Antão & Associados, SROC, Lda.

A CFA foi constituída em 1990 por Domingos Cravo, João Fortes e Avelino Antão, sócios fundadores e está inscrita na CMVM, desde 12 de outubro de 1994, atualmente sob o número 20161415.

Hoje a sociedade, que se encontra inscrita na OROC, conta com seis sócios ROC, que exercem a sua atividade em exclusividade de funções.

Toda a atividade é desempenhada de acordo com as normas nacionais e internacionais de Revisão e Auditoria, assentando a organização da sociedade nos sócios, responsáveis pela gestão e supervisão técnica dos trabalhos.

Com 25 anos de existência, a sociedade tem prestado serviços em diversos ramos de atividade, no âmbito das competências atribuídas aos Revisores Oficiais de Contas, incluindo funções de consultoria financeira em áreas especializadas, reestruturações empresariais, consultoria fiscal e formação.

A organização da sociedade é determinada fundamentalmente nos seus sócios, que são responsáveis pela administração dos clientes e pela monitorização dos trabalhos. A SROC adota uma política de recrutamento exigente e após a admissão é dada formação aos funcionários autenticando o seu enquadramento na atividade da SROC, sendo introduzidos em equipas, onde passam a desempenhar tarefas de dificuldade crescente.

Para além da CFA, SROC, a rede da CFA é constituída pela sociedade “Cravo, Fortes, Antão – Consulting, Lda.” (CFA – *Consulting*) a qual tem como atividade – consultoria financeira e fiscal, avaliações, peritagens e arbitragens, estudos de reorganização de empresas e de outras entidades, análises financeiras, estudos de viabilidade económica e financeira, formação profissional, estudos e pareceres sobre matérias contabilísticas, revisão de declarações fiscais, elaboração de estudos, pareceres e demais apoio de consultoria em matérias fiscais e parafiscais e revisão de relatórios ambientais e de sustentabilidade.

O trabalho técnico é executado por profissionais capacitados com cursos académicos de nível superior nas áreas de auditoria, contabilidade, fiscalidade, economia ou gestão, e que previamente à realização dos trabalhos recebem formação específica na área de revisão/auditoria.

2.2 Setores de atividade

Em complemento ao referido anteriormente, a CFA desempenha funções de fiscalização, bem como realiza trabalhos de auditoria em diversas empresas comerciais, industriais e de investimento, institutos e serviços públicos e outras entidades, tais como:

- Setor Público: Entidades Reguladoras, Institutos Públicos, Entidades Públicas Empresariais, Entidades Empresariais Municipais, Municípios, Serviços Municipalizados e Associações de Municípios;
- Setor Privado: Agricultura, Pescas, Aquacultura, Avicultura, Pecuária, Vitivinicultura, Agro-indústria, Construção Civil e Obras Públicas, Indústria Transformadora, Comércio, Prestação de Serviços, Promoção Imobiliária, Gestão de Participações Sociais;
- Setor Cooperativo: Cooperativas Agrícolas, Cooperativas de habitação;
- Setor não lucrativo: Misericórdias, IPSS, Associações e Fundações.

2.3 Sistema interno de controlo de qualidade

A CFA tem políticas de controlo de qualidade que se aplicam a toda a organização e constitui uma das suas prioridades. Estas políticas são desenhadas de forma a dar cumprimento à Norma Internacional Sobre o Controlo de Qualidade (ISQC) 1, às normas internacionais de auditoria e outras orientações emitidas pela OROC, bem como às instruções originadas pela CMVM.

As políticas da CFA refletem regras e procedimentos de controlo de qualidade, com o objetivo de auxiliar toda a entidade a atuarem de uma forma ética, efetuando o trabalho de forma

cuidadosa, sempre em cumprimento com a legislação em vigor, regulamentos e normas profissionais.

A gestão do risco e controlo de qualidade são da responsabilidade dos *Partners* e profissionais da CFA. Esta responsabilidade inclui a necessidade de compreender e de cumprir com as políticas e procedimentos de controlo de qualidade instituídas.

A revisão dos papéis de trabalho elaborados pelos técnicos é sempre efetuada por um responsável superior, no sentido de melhorar a qualidade e objetividade dos mesmos.

É de salientar que são promovidas ações de formação interna nas quais os sócios estão presentes e se incutem os princípios e a cultura da sociedade. Adicionalmente, a entidade tenta sempre gerar condições para que os seus trabalhadores possam frequentar ações de formação externas.

As políticas de independência da CFA estabelecem aos sócios e colaboradores que cumpram as normas de independência do *International Ethics Standards Board of Accountants*, da *International Federation of Accountants* e das normas de independência nacionais.

3- Descrição das atividades desenvolvidas

3.1. Trabalho desenvolvido

O estágio curricular desenvolvido na CFA teve início no dia 03 de setembro de 2018 e término a 1 de março de 2019, o que me permitiu acompanhar grande parte do processo de auditoria.

Fiz parte de uma equipa de trabalho constituída por sete elementos, um *manager*, dois séniores, três juniores e um estagiário. Ao integrar esta equipa de trabalho, fiquei alocado a empresas privadas de diversos setores de atividade.

Foi-me questionado se tinha relacionamentos comerciais, familiares ou pessoais com as empresas atribuídas à equipa que iria pertencer. Como tal não se verificou, não se levantou o problema da independência.

Assinei um contrato de confidencialidade já que no decorrer do estágio, através dos trabalhos de auditoria a desempenhar iria ter acesso a informação de natureza confidencial das empresas.

A descrição do trabalho desenvolvido nos pontos seguintes refere-se apenas a tarefas desempenhadas por mim no decorrer do estágio. Existem mais procedimentos a efetuar na área dos inventários, nomeadamente procedimentos sobre produtos acabados e produtos em curso, os quais não cheguei a realizar, daí não os mencionar nos pontos seguintes.

Os papéis de trabalho adiante designados são especificamente criados pela empresa servindo de suporte a todo o trabalho efetuado.

3.2. Papéis de trabalho efetuados na área dos Inventários

3.2.1. Comparação do inventário

Após recebermos da entidade o ficheiro do valor final dos inventários, com a discriminação dos artigos com as respetivas quantidades e valor, um dos primeiros testes realizados é o da comparação do valor total do inventário enviado pela entidade com o balancete e com as demonstrações financeiras no final do período.

Com este teste concluímos se existem diferenças entre o valor do inventário calculado pela entidade, o balancete e as demonstrações financeiras.

Figura 1 - Comparação Inventário

CLIENTE:

INVENTÁRIO - Comparação

Revisão em: 31-12-N

Preparado por:

Data:

COMPARAÇÃO INVENTÁRIO vs BALANÇO vs BALANCETE

(valores em euros)

Natureza	Inventário	Balancete	Balanço	Diferenças		Peso Inventário
				Inventário VS Balancete	Inventário VS Balanço	
Produtos Acabados e Intermédios						
Produtos e Trabalhos em Curso						
Subprodutos, Desperdícios e Refugos						
Matérias - Primas, Subsidiárias e de consumo						
Mercadorias						
TOTAIS						

Fonte: Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda.

3.2.2. Teste aritmético ao inventário

Novamente, através dos inventários enviados pela entidade, verificamos multiplicando o preço unitário pela quantidade, o valor total do inventário por artigo, comparando o valor obtido com o total apresentado pela entidade, de modo a perceber se a entidade fez o cálculo correto.

Verificamos a existência de artigos cuja quantidade seja zero ou negativa, e se os mesmos têm valor total. O mesmo procedimento é efetuado, mas na ótica do preço unitário do artigo.

Caso existam artigos com quantidade ou preço unitário zero ou negativo e com valor total, teremos de reportar à entidade para apurar as razões da irregularidade e posteriormente ser corrigida.

Resumindo, com este teste pretendemos confirmar que ao multiplicarmos a quantidade de um artigo pelo respetivo preço unitário, o montante apurado é igual ao valor total, e também, confirmar, para todos os artigos do inventário, que as respetivas quantidades e preço unitário são positivos.

Figura 2 - Teste Aritmético

CLIENTE:

INVENTÁRIO - Teste Aritmético

Revisão em: 31-12-N

Preparado por:

Data:

Artigo	Descrição	Quantidade	Preço unitário	Valor total	Quantidade > 0 com Valor total	Preço unitário > 0 com Valor total	Quantidade x Preço unitário = Valor total
TOTAL INVENTÁRIO							

Desvio Quantidade > 0 com Valor total
Desvio Preço Unitário > 0 com Valor total
Desvio Quantidade x Preço Unitário = Valor total

Fonte: Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda.

3.2.3. Teste às contagens físicas

No final de cada exercício, as entidades realizam contagens físicas nos armazéns para verificarem as existências, sendo que nas empresas com sistema de inventário permanente podem realizar-se contagens físicas em data intercalar, com o objetivo de verificar a eficácia do mesmo.

Durante o período de contagens, deslocamo-nos à entidade para assistir às contagens físicas do inventário, e para efetuarmos a nossa própria contagem.

Assim, previamente solicitamos à entidade o programa das contagens, com indicação da data e local da contagem, a constituição das equipas de contagem, a listagem dos inventários e também os procedimentos existentes. Efetuamos a seleção de uma amostra de artigos os quais queremos acompanhar a sua contagem, e, no caso dos artigos que já tenham sido contados, efetuamos uma recontagem desses produtos. De notar que a amostra selecionada deve ser sempre representativa do inventário, de modo a não acontecer serem contados muitos artigos, mas estes no total não representarem uma boa amostra do inventário total. Assim, por norma selecionamos alguns dos artigos com maior peso no inventário e selecionamos outros de forma aleatória.

Durante o processo de contagem dos inventários, somos sempre acompanhados por funcionários com conhecimento do armazém e dos artigos, por norma o responsável pela área.

Enquanto efetuamos as contagens, temos também em consideração as datas de validade, as condições de armazenamento e o estado de conservação e segurança dos artigos. Também tentamos obter informações e explicações sobre a existência de artigos obsoletos e defeituosos.

Quando as contagens ocorrem em data anterior à data de final do período e existem movimentos nos artigos, deve-se fazer o *follow up* dos artigos em questão para o final do período, analisando assim as entradas e saídas de armazém.

Posteriormente, após a receção das folhas de contagem da entidade e o inventário final, comparamos o resultado das contagens da equipa de auditoria, com as contagens da entidade e com o inventário.

Caso sejam apuradas diferenças, estas são reportadas à entidade, no sentido de se apurar as razões das diferenças, e para estas serem corrigidas em conformidade.

Figura 3 - Contagens Físicas

CLIENTE:

INVENTÁRIO - Teste quantidades
Revisão em: 31-12-N

Preparado por:
Data:

Código	Descrição	Unidade Contagem	Quantidade		Custo Unitário	Custo Total	Diferenças		Observações
			ROC	Empresa - 31/12/N			Quantidade	Valor	
	PRODUTO ACABADO								
	PRODUTO TRABALHOS EM CURSO								
	MATÉRIA PRIMA								
	TOTAL								

Fonte: Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda.

3.2.4. Corte de operações de compras

O teste ao corte de operações de compras tem como objetivo obter segurança razoável que no inventário, à data de fecho, se encontram contabilizadas todas, e apenas, as compras pertencentes ao período.

Para a realização do teste, seleccionamos e recolhemos uma amostra das últimas faturas de compra de artigos do período em análise.

Depois, comparamos as informações contidas nas faturas, nomeadamente a quantidade e o preço unitário dos artigos, com o inventário final enviado pela entidade.

Este processo permite detetar se os artigos das faturas constam no inventário ou se as quantidades evidenciadas nas faturas são superiores às expressas no inventário final.

Caso as quantidades dos artigos nas faturas sejam superiores às do inventário, é necessário obter o extrato do artigo, e as respetivas guias de saída dos artigos, para garantir que as faturas foram contabilizadas e que o inventário se encontra bem valorizado.

Efetuamos também a comparação do preço unitário do artigo que consta da fatura com o preço unitário do artigo no inventário. Como os inventários são inicialmente mensurados pelo preço de custo, caso existam diferenças, temos de relatar à entidade e perceber os motivos para essas diferenças.

Figura 4 - Corte de operações de compras

CLIENTE:

INVENTÁRIO - Cut-Off Compras
Revisão em: 31-12-N

Preparado por:
Data:

Código	Fornecedor	Descrição	Fatura							Inventário			Diferença			Obs.
			Nº	Data	Quantidade	Preço Unit.	Desconto	Outros (Portes)	Preço Unit. Líquido	Quantidade	Preço Unit.	Valor	Quantidade	Preço Unit.	Desvio	

Fonte: Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda.

3.2.5. Corte de operações de vendas

O teste ao corte de operações de vendas tem como objetivo obter segurança razoável que no inventário, à data de fecho, se encontram contabilizadas todas, e apenas, as vendas pertencentes ao período.

Para a realização do teste, selecionamos e recolhemos uma amostra das primeiras faturas de venda de artigos do período seguinte, tendo em conta o conhecimento que temos da entidade e o que achamos necessário tendo em conta o valor do seu inventário e a sua atividade.

Este teste permite verificar se as primeiras vendas de artigos do período posterior são realizadas por quantidades suficientes, em relação às existentes no inventário, ou seja, verificar se as quantidades pelas quais são vendidos os artigos estão disponíveis no inventário final.

Conseguimos ainda confirmar se as primeiras faturas de venda do período seguinte foram registadas no período a que respeitam.

Caso as quantidades dos artigos vendidos sejam superiores às quantidades dos mesmos artigos no inventário final, devemos obter o extrato de artigo e as respetivas guias de entrada dos artigos e a fatura de compra do ano seguinte, para garantir que as faturas foram contabilizadas e que o inventário não se encontra sobreavaliado.

Figura 5 - Corte de operações de vendas

CLIENTE:

INVENTÁRIO - Cut - Off Vendas
Revisão em: 31-12-N

Preparado por:
Data:

Código	Descrição	Fatura			Nota de Encomenda	Guia de Remessa	Inventário (Quantidade)	Diferença		Vendas		Custo		Lucro		Obs.
		Nº	Data	Quantidade				Quantidade	Valor	PV	Descontos	Custo	%	Valor	%	

Fonte: Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda.

3.2.6. Teste à valorimetria final das Mercadorias e Matérias-primas através de faturas de compra

Para confirmar o correto preço unitário dos artigos, efetuamos uma seleção de artigos de valor elevado no inventário e recolhemos as últimas faturas de compra desses artigos.

De seguida, comparamos os custos unitários que constam das faturas com os custos unitários presentes no inventário final.

As ilações a tirar deste teste também dependem do método de custeio utilizado pelas entidades, já que se o método utilizado for o FIFO, os custos unitários das faturas têm de ser iguais aos custos unitários do inventário final, enquanto se o método utilizado for o custo médio ponderado, teremos de calcular a média do preço unitário das faturas que possuímos e averiguar se este valor é aproximado do preço unitário que consta do inventário final.

Caso existam diferenças relevantes, teremos de analisar os extratos de artigo e refazer os cálculos. Caso as diferenças persistam, iremos indagar a entidade sobre o cálculo dos preços unitários dos artigos, perceber os motivos das diferenças e se necessário corrigir.

Figura 6 - Teste à valorimetria final das Mercadorias e Matérias-primas através de faturas de compra

CLIENTE:

INVENTÁRIOS - Teste à valorimetria final das Mercadorias e Matérias Primas - através de faturas de compra
Revisão em: 31-12-N

Preparado por:
Data:

Código	Descrição	Fatura							Inventário			Diferença		Obs.
		Nº	Data	Quantidade	Preço Unit.	Desconto	Outros (Portes)	Preço Unit. Líquido	Quantidade	Preço Unit.	Valor	Preço Unit.	Desvio	

Fonte: Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda.

3.2.7. Teste à valorimetria final das Mercadorias e Matérias-primas através de mapa de compras

Tal como no teste à valorimetria através das faturas de compra, o objetivo deste teste é verificar se o preço unitário dos inventários está corretamente valorizado.

Após receção do mapa de compras da entidade, e depois de o validarmos, através de uma amostra de faturas e do cruzamento da sua informação com a contabilidade, seleccionamos uma amostra de artigos, e comparamos o preço unitário médio presente no mapa de compras do ano com os preços unitários dos respectivos artigos no inventário no final de ano.

Neste caso, se o método de custeio adotado pela entidade for o CMP, então os custos unitários do mapa de compras têm de ser iguais aos custos unitários do inventário final, enquanto se o método utilizado for o FIFO, temos de ter em consideração se o valor é aproximado do preço unitário que consta do inventário final.

Caso existam diferenças relevantes, o procedimento é o mesmo que no teste à valorimetria através das faturas de compra.

Figura 7 - Teste à valorimetria final das Mercadorias e Matérias-primas através de mapa de compra

CLIENTE:

INVENTÁRIOS - Teste à valorimetria das Mercadorias e Matérias Primas - através do mapa de compras
Revisão em: 31-12-N

Preparado por:
Data:

Código	Descrição	Inventário			Mapa Compras por Artigo		Diferença			Obs.
		Quantidade	Preço Unit.	Valor	Quantidade	Preço Unit.	Preço Unit.	Desvio percentagem	Desvio valor	

Fonte: Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda.

3.2.8. Teste ao Valor realizável líquido através de mapa de vendas

Após a receção do mapa de vendas do período seguinte ao de análise, normalmente apenas aos primeiros meses do período seguinte, podemos verificar se os inventários se encontram mensurados de acordo com o normativo contabilístico, isto é, pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Deste modo, através da comparação dos preços de venda unitários que constam do mapa de vendas do período seguinte, que correspondem ao valor realizável líquido dos artigos, com o

preço unitário dos artigos no inventário final, podemos verificar possíveis perdas em inventários a reconhecer.

Assim, caso o valor realizável líquido de um artigo, ou seja, o preço de venda unitário, seja inferior ao seu preço unitário no inventário final, é sinal que esse artigo tem uma possível imparidade a ser reconhecida, já que o valor pelo qual a entidade está a vender esse artigo, é inferior ao valor pelo qual se encontra no inventário.

Caso os valores das possíveis perdas em inventários sejam relevantes, comunicamos à entidade para se proceder ao reconhecimento das mesmas.

Figura 8 - Teste ao Valor realizável líquido através de mapa de vendas

CLIENTE:

INVENTÁRIOS - Teste ao Valor realizável líquido - através de mapa de vendas

Preparado por:

Revisão em: 31-12-N

Data:

Código	Descrição	Mapa de vendas de N	Inventário			Diferença		Obs.
		Preço Unit. de venda	Quantidade	Preço Unit.	Valor	Preço Unit.	Possível Imparidade	

Fonte: Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda.

3.2.9. Stock sem Rotação e Variação dos Custos Unitários

O objetivo deste teste é detetar inventários com pouca rotação para avaliar se existe ou não a possibilidade de serem reconhecidas perdas em inventários.

Para isso, temos de analisar não só a rotação dos artigos, como também analisar as variações dos custos unitários ao longo de alguns períodos.

Primeiro, confrontamos os artigos em inventário nos últimos três períodos, de forma a apurar artigos que tenham exatamente as mesmas quantidades.

Este teste permite também apurar os artigos que tenham variações nos custos unitários relevantes, os quais depois questionamos as entidades, para a justificação das respetivas variações.

4- Análise e apreciação crítica do estágio

No decorrer do estágio curricular em auditoria financeira foi possível aplicar todo o conhecimento académico adquirido no decorrer do mestrado em auditoria.

Foi encarado este estágio como uma oportunidade de crescimento profissional e enriquecimento pessoal, tendo sido dadas todas as ferramentas e apoio necessário para desenvolver uma carreira na área de auditoria.

Todas as atividades efetuadas no decorrer do estágio foram supervisionadas por um auditor sénior que orientava o trabalho e garantia que todas as tarefas eram realizadas atempadamente e de acordo com os padrões de qualidade internos exigidos.

O contacto com inúmeros clientes das mais diversificadas áreas de negócio, permitiu a perceção de realidades empresarias distintas e levou a entender de uma forma geral o funcionamento das empresas para um melhor desempenho na realização de trabalhos de auditoria.

O estágio também foi importante na medida em que consegui desenvolver diversas competências pessoais, nomeadamente ao nível de comunicação, organização, gestão do tempo, desenvolvimento de metodologias de trabalho e capacidade de trabalhar sobre pressão.

De salientar que foram abordadas, no decorrer do estágio, todas as áreas de auditoria e respetivas classes contabilísticas, das mais diversas entidades que faziam parte da equipa de trabalho.

Com a experiência profissional adquirida deparei-me com o facto de que embora o trabalho do auditor esteja regulado e existam um conjunto de normas, nacionais e internacionais, que constituem o padrão da atividade, estas, por vezes, deixam ao julgamento do auditor a tomada de muitas decisões, como é o caso da quantidade de prova necessária e a natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos de auditoria.

Conclusão

O presente relatório expõe de forma concisa o trabalho desenvolvido ao longo do período do estágio, nomeadamente o trabalho realizado pelo auditor à área dos inventários.

O objetivo da auditoria aos inventários é verificar a exatidão dos saldos identificados nas demonstrações financeiras. Para se conseguir atingir este objetivo são feitos um conjunto de procedimentos, conforme mencionado neste relatório.

A área dos inventários é muito ampla, dada a complexidade dos artigos que a compõem e a variedade dos setores de atividade das entidades.

À medida que se efetuam os procedimentos de auditoria, percebe-se que o erro pode suceder em qualquer fase do processo de inventário, nas contagens, compilação e/ou valorização. Contudo, as distorções intencionais normalmente ocorrem à *posteriori* na valorização e/ou na compilação.

Como a área dos inventários é muito propícia a erros, a confirmação da presença e validação de um sistema de controlo apropriado deve ser feita, adequando-se os procedimentos a seguir às circunstâncias identificadas.

É de crer que um trabalho de qualidade por parte da auditoria, contribuirá não só para reunir as provas necessárias à formulação da opinião, mas também como mais-valia na credibilização das demonstrações financeiras e do trabalho do órgão de gestão.

A realização do estágio permite o confronto entre os conhecimentos teóricos adquiridos e a vertente prática do exercício da profissão. Sendo que em muito contribuiu para o desenvolvimento pessoal mas sobretudo profissional.

Referências bibliográficas

- Almeida, B. (2014). Manual de Auditoria Financeira – Uma análise integrada baseada no risco. Lisboa: Escolar Editora.
- Amat, O. (2006). Tratado de Contabilidade I - Teoria e Prática do Ciclo Contabilístico. Lisboa: Plátano Edições Técnicas.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2008). Auditing and Assurance Services - An Integrated Approach. Nova Jersey: Prentice Hall.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2010). Auditing and assurance services: an integrated approach. Nova Jersey: Prentice Hall.
- Borges, A., Rodrigues, A., & Rodrigues, R. (2010). Elementos de Contabilidade Geral. Lisboa: Rei dos Livros.
- Boynton, W. C., Kell, W. G., & Johnson, R. N. (2001). Modern Auditing - Assurance Services And The Integrity Of Financial Reporting. Nova Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Carmelo, S. (2006). Amostragem em revisão/auditoria - Uma aplicação prática do método PPS. Revisores & Empresas, Janeiro/Março, p.28. Recuperado do http://www.oroc.pt/fotos/editor2/R&E2_28_45_AmostragememRevisaoAuditoria.pdf.
- Costa, C. (2010). Auditoria Financeira - Teoria e Prática. Lisboa: Rei dos Livros.
- Costa, C. B. da, & Alves, G. C. (2008). Contabilidade Financeira. Lisboa: Rei dos Livros.
- Day, J. W. (2008). Accounting for Inventory, 2.
- Decreto-Lei n.º 98/2015. (2015). Diário da República n.º 106/2015, Série I de 2015-06-02.
- Farinha, J. P. (2013). Inventário e imparidades. Trabalho apresentado na Formação Eventual OTOC.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005). Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing. Nova Jersey: Prentice Hall.
- Lousã, A., & Magalhães, M. (1993). Contabilidade: Teoria e Prática. Porto: Porto Editora.
- Morais, A. I., & Lourenço, I. C. (2004). Existências - Interpretação e Aplicação da NIC 2. Lisboa: Publisher Team.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Norma Contabilística e de Relato Financeiro 18 - Inventários.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. *International Standard on Auditing (ISA) 530 - Amostragem de auditoria.*

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 510 – Prova de Revisão/Auditoria.

Pinto, J. A. P. (2011). O LIFO no atual ordenamento contabilístico e fiscal. *Revista OTOC*, 138, 62–66.

Rosário, M. (2013). Ajustamentos “versus” quebras de inventários. *Vida Económica*, Maio, 36. Retrieved from <https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve24marco.pdf>.

Santos, J. G. dos. (2006). *Contabilidade Financeira - Manual de Casos Práticos*. Lisboa: Quid Juris.

Silva, E. M. L. de S. e. (2006). Norma Internacional de Contabilidade [NIC 2] - Inventários. *Revista Fiscal*, Fevereiro, 14–19.

Taborda, D. (2015). *Auditoria - Revisão Legal das Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas*. Lisboa: Edições Sílabo.

Tavares, N. M. da C. (2012). Auditoria aos Inventários. *Revisores & Empresas*, 58, 15–23.